

**Audience publique du 10 septembre 2008**

Recours formé par Monsieur ..., ...  
contre un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition Differdange  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 23544 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 17 octobre 2007 par Maître Alain Steichen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à L- ..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002, émis le 22 octobre 2006 par le bureau d'imposition Differdange;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 17 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 15 février 2008 par Maître Alain Steichen pour compte du demandeur ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Florie Gounon, en remplacement de Maître Alain Steichen, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives.

---

Par un bulletin de l'impôt sur le revenu, émis en date du 22 novembre 2006, le bureau d'imposition Differdange de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions Directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », procéda à la taxation d'office et à l'imposition des revenus de Monsieur ... de l'année 2002 pour défaut de remise d'informations complémentaires sollicitées par le bureau d'imposition.

Par courrier du 15 février 2007, Monsieur ... introduisit une réclamation contre ledit bulletin d'impôt du 22 novembre 2006.

Cette réclamation étant restée sans réponse de la part du directeur de l'administration des Contributions Directes pendant plus de 6 mois, Monsieur ... a introduit, par requête déposée le 17 octobre 2007, un recours contentieux à l'encontre dudit bulletin d'impôt sur le revenu du 22 novembre 2006 en en sollicitant la réformation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 3

de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin de l'impôt sur le revenu en l'absence d'une décision du directeur de l'administration des Contributions Directes ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ce même bulletin endéans les 6 mois de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours tendant à la réformation du bulletin d'impôt du 22 novembre 2006. Ce même recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur expose que ce serait à tort que le bureau d'imposition aurait procédé par le biais de la taxation d'office pour déterminer le revenu imposable dans son chef, et notamment d'avoir pris en compte « *un revenu net de capitaux mobiliers d'un montant de 19.975.- € et un revenu net de location de biens d'un montant de 8.401,92.- €* ». Il explique qu'il aurait déposé sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2002 en date du 22 juillet 2005 et que, par courrier du 4 octobre 2006, l'administration des Contributions Directes aurait sollicité des renseignements supplémentaires à fournir jusqu'au 23 octobre 2006, afin de pouvoir établir les impositions des années 2002, 2003 et 2004. Nonobstant le fait qu'il aurait fourni les informations demandées une première fois au mois d'août 2005 et une deuxième fois au mois de décembre 2006, le bureau aurait procédé par la voie de la taxation d'office à son égard.

En droit, le demandeur relève qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve déclenchant l'obligation fiscale appartiendrait à l'administration des Contributions Directes, preuve qui ne serait pas rapportée en l'espèce. Le demandeur souligne encore le fait qu'il aurait collaboré de bonne foi avec l'administration des Contributions Directes, étant donné qu'il aurait fourni tous les renseignements réclamés et il se réfère à cet égard à un échange de courriers avec le bureau d'imposition versé en cause.

Le délégué du gouvernement rétorque que dans la déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2002, Monsieur ... aurait indiqué essentiellement un salaire et des intérêts débiteurs en relation avec l'acquisition d'un appartement. En procédant à l'établissement des impositions pour les années 2002, 2003 et 2004, le bureau d'imposition aurait sollicité pour chaque année en cause des informations supplémentaires concernant, d'une part, les comptes bancaires et titres au 31 décembre des années en cause, ainsi que les intérêts créditeurs touchés et, d'autre part, la destination dudit appartement. Alors que le bureau d'imposition aurait sollicité ces informations pour le 23 octobre 2006, le demandeur aurait répondu, en date du 10 novembre 2006, que « *tous les documents nécessaires* » avaient été remis dès août 2005. Cependant, par courrier du 14 décembre 2006, le demandeur aurait annoncé que les documents demandés « *allaient être remis cette semaine encore* », ensemble avec des documents en relation avec la vente d'un terrain en 2001. Il aurait encore informé le bureau d'imposition qu'un appartement aurait été revendu en novembre 2005 et qu'il n'aurait jamais touché de loyers de la part des sociétés « *S.L.P.I* » et « *JOMAX* ». Cette information étant intervenue à un moment où le bulletin de l'impôt avait déjà été émis, il n'aurait dès lors pas été possible d'envisager une rectification. Le délégué du gouvernement souligne que le bureau d'imposition aurait été fondé, dans les circonstances de la cause, à demander des informations et pièces supplémentaires, et à défaut de réponse du demandeur jusqu'à la date indiquée par le bureau d'imposition dans son courrier du 4 octobre 2006, de procéder à la taxation d'office.

Dans son mémoire en réplique, le demandeur insiste sur la charge de la preuve existant dans le chef de l'administration des Contributions Directes concernant la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale en vertu de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 précitée. La même disposition imposerait à l'administration des Contributions Directes d'apporter « *la preuve qu'elle a éprouvé des doutes raisonnables sur la véracité de la déclaration fiscale de Monsieur ..., l'obligeant alors d'employer la procédure de la taxation d'office* ».

Il échet de constater tout d'abord qu'il est de principe qu'une déclaration d'impôt ne bénéficie pas d'une présomption d'exactitude jusqu'à preuve du contraire et qu'il est encore faux de soutenir que l'administration des Contributions Directes ne pourrait augmenter les recettes imposables que si elle rapporte la preuve des faits déclenchant ou augmentant la charge fiscale<sup>1</sup>. Il est également faux de soutenir que l'administration des Contributions Directes est obligée d'établir qu'elle a éprouvé des doutes raisonnables sur la véracité d'une déclaration fiscale pour procéder à une taxation d'office.

Le principe, tel qu'il découle des dispositions combinées des paragraphes 205 (1) et (2), 209 (1) et 217 AO, consiste plutôt à admettre que le bureau d'imposition est tenu d'examiner le contenu des déclarations déposées par le contribuable et qu'en cas de doute sur la véracité de ces dernières, il est tenu d'entreprendre des investigations<sup>2</sup>. Dans l'exercice de sa mission d'investigation, le bureau d'imposition est en premier lieu amené à faire appel à la coopération du contribuable, en l'invitant à éclairer et à compléter ses déclarations<sup>3</sup>.

Il ressort en effet du paragraphe 166 alinéa 1 AO que : « *Bei Steuererklärungen [...] hat der Steuerpflichtige zu versichern, dass er die Angaben nach bestem Wissen und Gewissen gemacht hat* » et du paragraphe 170 AO, qui dispose que : « [...] *der Steuerpflichtige hat nach schriftlicher Mitteilung der Punkte, über die er sich äussern soll, vor dem Finanzamt zu erscheinen [...]. Er hat ihm nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu geben. Kann er nicht aus dem Gedächtnis Auskunft geben, so hat er Schriftstücke und Geschäftsbücher, die ihm zur Verfügung stehen, einzusehen, und, soweit nötig, Aufzeichnungen daraus zu entnehmen. Das Finanzamt kann schriftliche Auskunft verlangen* », qu'il existe une obligation positive de collaboration à charge du contribuable.

Au vœu du paragraphe 171 AO, il incombe au contribuable de fournir la preuve de l'exactitude de ses déclarations. Ledit paragraphe précise encore que « *wo seine Angaben zu Zweifel Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat* ».

Tout en posant la règle que, sous ce rapport, la charge de la preuve incombe au contribuable, le législateur a en même temps tempéré cette exigence en précisant que la preuve des déclarations ne peut être exigée par le bureau d'imposition que dans la limite de ce qui est raisonnable.

Dans le paragraphe 217 AO, le législateur règle la procédure à suivre lorsque le contribuable ne peut pas - ou ne veut pas - éclairer ses déclarations.

---

<sup>1</sup> Voir à ce sujet trib. adm. 26 avril 1999, no 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V<sup>o</sup> Impôts, no 346.

<sup>2</sup> Voir à ce sujet trib. adm. 14 octobre 2004, no 17715 du rôle, Pas. adm. 2006, V<sup>o</sup> Impôts, no 352.

<sup>3</sup> Voir à ce sujet trib. adm. 26 avril 1999, no 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V<sup>o</sup> Impôts, no 349.

Le paragraphe 217 AO prévoit que : « (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen [...] nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind », ne permet aux instances d'imposition de procéder à la taxation que sous condition d'avoir épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition. Tel n'est pas le cas lorsqu'il se dégage des pièces que le contribuable s'est montré disposé à prêter son concours aux mesures d'instruction envisagées par l'administration, mais que celle-ci ne l'a pas mis en mesure de participer utilement à l'établissement de la vérité<sup>4</sup>.

En l'espèce, il ressort des pièces versées au dossier et notamment du courrier de Monsieur ... du 10 octobre 2006, que ce dernier a tout simplement refusé de fournir à l'administration des Contributions Directes les informations supplémentaires demandées en date du 4 octobre 2006, dans le délai lui imparti pour ce faire, en soulignant que « toutes les informations nécessaires ont été remis en août 2005 ». Ce n'est qu'en date du 14 décembre 2006, donc après l'émission du bulletin litigieux, qui a eu lieu en date du 22 novembre 2006, que Monsieur ... a informé le bureau d'imposition de son intention de remettre les documents demandés « cette semaine encore ». Le tribunal est dès lors amené à conclure que le comportement de Monsieur ... était fautif dans la mesure où il ne s'est pas conformé à son obligation de collaboration prévue par les articles 166, alinéa (1) 170 et 171 AO précités et que c'est partant à bon droit que le bureau d'imposition a recouru à la procédure de la taxation d'office pour déterminer la base du revenu imposable dans le chef de Monsieur ... pour l'année 2002.

Dans la mesure où le recours à la taxation est justifié en son principe, le tribunal est encore appelé à examiner si le bureau d'imposition a fait une juste appréciation de l'ensemble des circonstances de l'espèce.

A cet égard, il appert au tribunal que les pièces et documents versés par le demandeur au cours de l'instance, ne sont pas de nature à corroborer ses contestations et ne sont en tout état de cause pas suffisants pour contredire les conclusions du bureau d'imposition. En effet, compte tenu des renseignements que le bureau d'imposition a pu recueillir lors de l'instruction qu'il a menée et faute par le demandeur de donner au tribunal des explications de nature à établir le caractère surfait des taxations critiquées, le bureau d'imposition compétent a valablement pu conclure, d'une part, que le demandeur a manqué à son obligation de collaboration, et, d'autre part, à l'existence de revenus non déclarés, et, comme il était dans l'impossibilité de déterminer la valeur réelle et exacte de la base d'imposition, procéder à la taxation conformément à l'article 217 AO.

---

<sup>4</sup> Voir à ce sujet trib. adm. 14 février 2000, no 11283 du rôle, Pas. adm. 2006, V<sup>o</sup> Impôts, no 338.

Pour le surplus, il est de principe que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure<sup>5</sup>.

Il suit de tout ce qui précède que le recours tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2002, émis le 22 octobre 2006 par le bureau d'imposition Differdange est à déclarer non fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

le déclare cependant non fondé et en déboute ;

met les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, premier juge,  
Lexie Breuskin, juge,

et lu à l'audience publique du 10 septembre 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier de la Cour administrative Anne-Marie Wiltzius, greffier assumé.

Wiltzius

Schockweiler

---

<sup>5</sup> Voir à ce sujet trib. adm. 19 juin 2000, no 11295 du rôle, Pas. adm. 2006, V<sup>o</sup> Impôts, no 343, et autres références y citées.